



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15165.723063/2012-74
ACÓRDÃO	3004-000.225 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEÃO JUNIOR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2010

SUSPENSÃO DO IPI. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO. EXIGÊNCIA DO TRIBUTOSUSPENSO NA IMPORTAÇÃO.

Constatado o descumprimento de requisitos relativos à suspensão do IPI no desembaraço de mercadorias importadas, impõe-se o lançamento de ofício para a exigência do crédito tributário devido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 06-66.041, da **4ª Turma da DRJ/CTA**, proferido em 16 de abril de 2019, que assim relatou o feito:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação e Contribuição para Programa de Integração Social – PIS-Importação, além das respectivas multas de ofício de 75% e dos acréscimos legais correspondentes.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 147/151), o estabelecimento fiscalizado importou diversos produtos utilizando a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002; como não foram localizados expedientes de suspensão de IPI na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (DRF Curitiba) para estabelecimentos do sujeito passivo, esse foi intimado a apresentar prova da entrega à DRF ou à DERAT de seu domicílio fiscal da relação de produtos que elaborou e das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que adquiriu nos mercados interno e externo; a informação do sujeito passivo foi de que, em decorrência de diversas mudanças organizacionais físicas ocorridas na empresa, muitos documentos se perderam, impossibilitando a apresentação do requerido; que os Regulamentos do IPI (Decretos nºs 4.544, de 2002, e 7.212, de 2010) determinam que somente será permitido o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas do RIPI e das medidas de controle expedidas pela Receita Federal e que, quando não satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto torna-se imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse. Quanto à contribuição para o PIS e Cofins devidas na importação, foi verificado que em relação a cinco Declarações de Importação – DI recolhimento a menor, por falta de inclusão, no cálculo, do IPI suspenso.

Cientificado, em 04/10/2012 (fl. 154), o interessado, por intermédio de procuradores (fls. 210/212), apresentou, tempestivamente, em 31/10/2010, impugnação (fls. 157/184), a seguir sintetizada.

Destaca, inicialmente, que a fiscalização não considerou, em momento algum, que o importador deixou de cumprir requisitos legais para a suspensão do IPI estabelecidos pela Lei nº 10.637, de 2002, tendo, inclusive, reconhecido que a empresa se dedicou preponderantemente à elaboração de produtos do Capítulo 9 da TIPI. Aduz que o lançamento se reporta a descumprimento de dispositivo infralegal.

Observa que, cotejando-se a previsão legal do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, e a regulamentação correspondente, há coincidência na maior parte de suas disposições, o que não ocorre porém em relação ao § 3º do art. 17 da Instrução

Normativa SRF nº 296, de 2003, e do art. 21 da Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009, que criam obrigação não contida na norma legal de “informar, sem formalização de processo, à DRF ou à DERAT de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo”

Refuta a consideração fiscal de que teria descumprido a determinação do § 3º citado, atribuindo a não localização dos documentos a extravio decorrente de reorganização societária ocorrida.

Questiona a presunção fiscal de descumprimento, aduzindo que a inferência possível de ser efetuada seria a de que as informações reclamadas teriam sido prestadas, uma vez que, segundo o § 2º do art. 17 da IN SRF nº 296, de 2003, e do art. 21 da IN RFB nº 948, de 2009, o desembaraço das mercadorias com suspensão do IPI estava condicionado à apresentação de “cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º”. Pondera assim que, como houve o desembaraço, a conclusão é de que apresentou cópia das informações discutidas.

De outra parte, argumenta que, se não houvesse apresentado as informações requeridas, o critério jurídico utilizado no momento do desembaraço teria sido de que não seriam elas requisito para que fizesse jus à suspensão do IPI, tendo recebido homologação do procedimento aduaneiro e o direito, em definitivo, ao desembaraço e à aludida suspensão. A fiscalização, em um segundo momento, utilizou outro critério jurídico para a lavratura do auto de infração, hipótese disciplinada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, com efeitos ex nunc, sob pena de afronta à certeza e segurança jurídica das relações tributárias. Esclarece que não discute a prerrogativa da fiscalização de verificar o preenchimento dos requisitos para a suspensão do IPI, mas, sim, a possibilidade de, depois de findo o procedimento de importação e concedido o direito à suspensão do imposto, exigir, por meio de auto de infração, o seu imediato recolhimento. Considera que o fisco teve a oportunidade de impedir o desembaraço ou condicioná-lo ao pagamento imediato do IPI, uma vez que a situação das mercadorias, quando autuadas, era exatamente a mesma de quando desembaraçadas com a suspensão. Diz que não houve erro de fato que ensejasse a autuação tardia, mas somente a alteração dos critérios jurídicos, citando jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Aduz que o auto de infração criou consequência não prevista nas instruções normativas, qual seja o pagamento do IPI mesmo após o desembaraço. Defende que o dispositivo tido por descumprido representa obrigação acessória, que ensejaria a aplicação de sanção pecuniária, mas não a perda do direito à suspensão do IPI. Sugere que, ao caso, aplicasse-se a multa do art. 592 do Decreto nº 7.212, de 2010, de R\$ 5.000,00 por mês-calendário.

Alega, ainda, ilegitimidade do § 3º do art. 17 da IN SRF nº 296, de 2003, e do art. 21 da IN RFB nº 948, de 2009, por violação à hierarquia das normas e ao princípio da legalidade, sustentando que os referidos dispositivos ampliaram o quanto

exposto no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, inovando ao estabelecer requisito para a suspensão do IPI que, pelo texto legal, tem como condições que a empresa seja preponderantemente industrial e que os produtos fabricados se enquadrem nos capítulos da TIPI lá enumerados. Discorre sobre a impossibilidade de atos normativos infralegais ampliarem requisitos legais de forma a alterar características do direito material tributário, citando doutrina e jurisprudência.

Acrescenta que os dispositivos apontados não poderiam, por si sós, embasar a lavratura do auto de infração, porquanto normas de eficácia limitada, uma vez que prevêm a prestação de informações pelos contribuintes, mas não lhe fornecem os meios pelos quais deve fazê-lo. Diz desconhecer o significado da expressão “sem formalização de processo”, indagando se a informação seria transmitida verbalmente, por escrito, com ou sem autuação, mas sem número de processo. Cita, em contrapartida, exemplos de instruções normativas que trazem detalhes dos procedimentos que devem ser observados para a prestação das informações correspondentes.

Finaliza requerendo a improcedência da exigência e que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos seus procuradores, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos. normativas que trazem detalhes dos procedimentos que devem ser observados para a prestação das informações correspondentes.

Finaliza requerendo a improcedência da exigência e que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos seus procuradores, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

A Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, votou por não dar provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário exigido a título de IPI e consectários legais, mas cancelando as exigências de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, além das multas e dos acréscimos legais correspondentes, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2010

SUSPENSÃO DO IPI. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO SUSPENSO NA IMPORTAÇÃO.

Constatado o descumprimento de requisitos relativos à suspensão do IPI, impõe-se o lançamento de ofício para a exigência do crédito tributário devido.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, devem as exigências

correspondentes serem adequadas, mediante expurgo daquelas parcelas consideradas indevidas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido em Parte

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os termos da Impugnação, com s seguintes tópicos:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – BREVE RESUMO DO CASO

III – FATOS

IV – INTROITO NECESSÁRIO: O FISCO ADMITE QUE A RECORRENTE PREENCHE OS REQUISITOS PARA A SUSPENSÃO DO IPI

V – DIREITO

V.1 – Análise da Legislação Aplicável ao Caso: A aplicação do Benefício Fiscal Para as Hipóteses Previstas na Lei 10.637/2002 é Obrigatória

V.1.1 – O objetivo pretendido pela obrigação acessória prevista no §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009 é atingido por mera análise dos produtos importados

V.1.2 – Eventual penalidade em caso de descumprimento do §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009

V.2 – Efetiva Prestação das Informações ao Fisco

V.3 – Ofensa ao Princípio da Proteção à Confiança (art. 146 do CTN)

V.4 – Ilegitimidade do §3º dos Artigos 17 da IN Nº. 296/2003 e 21 da IN Nº. 948/2009: Violação à Hierarquia das Normas e ao Princípio da Legalidade

V.5 – Eficácia Limitada do §3º dos Artigos 17 da IN Nº. 296/2003 e 21 da IN Nº. 948/2009 34

VI – CONCLUSÕES

VII – PEDIDO

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

Conforme se verifica pelos Termos de fl. 239 e 240 dos Autos, o Recurso Voluntário é tempestivo.

Em breve contextualização, como relatado, trata-se de hipótese de Auto de Infração lavrado pelo “Serviço de Fiscalização Aduaneira – SEFIA” para “execução da ação fiscal prevista no Mandado de Procedimento Fiscal acima citado, visando verificar o cumprimento da legislação que instituiu suspensão do IPI (Artigo 29 da Lei nº 10.637/2002), em operações de importação referentes a declarações de importação desembaraçadas no período de 10/2007 a 12/2010”.

Ou seja, trata-se, em fato, de um procedimento de revisão aduaneira visando averiguar o desembaraço de mercadorias realizadas sob o amparo da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/02, com a seguinte redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009 e revogado pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os

impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 2007)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

De acordo com a Fiscalização, o contribuinte não comprovou a apresentação de “expedientes de suspensão de IPI na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (DRF Curitiba) (...) ou à DERAT de seu domicílio fiscal da relação de produtos que elaborou e das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que adquiriu nos mercados interno e externo”.

Com isso, se entendeu que houve descumprimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 17 da IN SRF 296 de 06/02/2003, e a partir de 16/06/2009 pelo artigo 21 da IN RFB 948 de 15/06/2009, para gozo do benefício da suspensão do imposto no desembaraço das mercadorias importadas:

Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT(não-tributados). (Redação dada pela IN SRF 342, de 15/07/2003).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

§ 2º As MP, PI e ME importados diretamente por estabelecimento industrial fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, ficando o desembaraço com suspensão do imposto condicionado à

apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo **deverá informar**, sem formalização de processo, **à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.**

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

§ 2º **As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados diretamente por estabelecimento industrial** fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, **mediante apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.**

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo **deverá informar**, sem formalização de processo, **à DRF ou à Derat de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.**

A Fiscalização também destaca os Decretos nºs 4.544/2002 e 7.212/2010 (Regulamentos do IPI - RIPIs):

Art. 39/40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela SRF.

Art. 40/41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Art. 41/42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

Na hipótese, portanto, os comandos legais são claros e objetivos.

A lei prevê hipótese de suspensão do IPI na aquisição, mediante importação pelo próprio estabelecimento, de matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de

embalagem, e outorga à Secretaria da Receita Federal do Brasil a possibilidade de estabelecer termos e condições.

Também não há dúvidas quanto ao fato de que os produtos industrializados pela Recorrente se enquadram dentre as hipóteses previstas no caput do art. 29 da Lei nº 10.637/02 (Capítulo 9 da TIPI), tampouco se questiona a qualidade de “MP, PI e ME” do material importado que, segundo informa a Recorrente, corresponde a “papel filtro próprio para filtração e fabricação de saquinhos de chá”.

É também incontroverso que a Recorrente não comprovou ter apresentado qualquer tipo de “expedientes de suspensão de IPI” à Receita Federal do Brasil, com a relação de produtos que elaborou e das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que adquiriu nos mercados interno e externo.

Com essa contextualização, passo ao exame das razões recursais.

O Recorrente pugna, nos termos art. 111, I do CTN¹, pela aplicação literal do §4º do art. 29 da Lei nº 10.637/02:

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.”

Com isso, conclui que a aplicação da suspensão é obrigatória sempre que se estiver diante do cumprimento dos requisitos objetivos estabelecidos pelo citado dispositivo.

Quanto à previsão do §7º do art. 29 da Lei nº 10.637/02, defende que “o legislador pretendeu estabelecer ali obrigações acessórias para esses contribuintes, e não requisitos para fruição do benefício”. Transcrevo o dispositivo:

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Argumenta que as Instruções Normativas 296/03 e 948/09, apontadas como descumpridas pela Fiscalização, “apresentam meras **obrigações acessórias** (...) não passíveis, assim, de causar qualquer interferência na aplicação ou não do benefício”, não podendo “alargar o conteúdo da Lei nº. 10.637/2002”.

Com efeito, por diversas oportunidades o Superior Tribunal de Justiça já se deparou com a análise de legalidade de Instruções Normativas que extrapolam o comando legal, como, por exemplo, da Instrução Normativa SRF 23/97, relativamente ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei 9.363/96 (Tema 432 - Recurso Repetitivo Vinculante - REsp n. 993.164/MG, relator

¹ Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe de 17/12/2010) e a Instrução Normativa SRF N. 247/2002 em face do inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 (Tema 624 Recurso Repetitivo Vinculante - REsp n. 1.353.111/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2015, DJe de 18/12/2015)

Nos casos julgados, o racional utilizado pelos Julgadores parte da ideia de “extrapolação” do comando legal por parte da norma regulamentadora.

Inicialmente, no que tange ao Tema 432, em que se entendeu que a Instrução Normativa SRF 23/97 extrapolou a Lei 9.363/96.

No caso, estabelecia a lei nº 9.363/96:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n os 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador

A norma, portanto, expedida com fundamento no art. 6º era a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004):

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Ou seja, a norma em questão diminuiu o alcance da isenção concedida pela lei.

Decidiu o STJ:

Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

(...)

Assim é que o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal, não merecendo reforma o acórdão regional no particular.

Quanto ao tema 624, que examinou legalidade da Instrução Normativa SRF nº. 247/2002 em face do inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...).

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Naquele caso, a extrapolação veio pelo art. 47 da Instrução Normativa SRF n. 247/2002:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

(...).

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas **atividades próprias**.

§ 1º - Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º - Consideram-se receitas derivadas das **atividades próprias** somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, **recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Ou seja, a norma regulamentadora trazia um “conceito” de “atividade própria” que, segundo o STJ, reduzia o conceito legal:

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Em ambos os casos o que se tem é um benefício fiscal de caráter objetivo (crédito presumido calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e isenção sobre receitas de atividade própria) que foram indevidamente restringidos por atos normativos regulamentadores (limitação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS e redução do conceito de "atividade própria").

Nenhuma dessas situações é similar àquela examinada nos autos, em que a própria Recorrente afirma se tratar de imposição de uma **obrigação acessória**.

Trata-se, em fato, da exigência de cumprimento de determinada obrigação acessória como condição realizar o desembaraço de uma mercadoria sob o amparo de um benefício fiscal instituído por lei, não da redução do alcance do benefício, como seria, por exemplo, a exclusão de determinados produtos da hipótese de suspensão.

Entendo, como defende o Recorrente, que, em que pese a relevância e a necessidade de estabelecimento de procedimentos formais de controle do crédito tributário, estes não podem ter por escopo transformar o seu descumprimento em exigência de um crédito tributário inexistente.

Nesse sentido, transcrevo trecho do Acórdão nº 3402-002.045 que trata do mesmo §7º do art. 29 da Lei nº 10.637/02, embora de descumprimento de obrigação normativa diversa, trazida pelo Recorrente em seu Recurso:

A interpretação literal do dispositivo legal, que por veicular benefício fiscal traduz-se no método correto de hermenêutica para o caso, permite concluir que a legislação foi "cogente" ao determinar que "sairão do estabelecimento" industrial com suspensão de IPI todos os produtos arrolados no "caput" do art. 29, em análise, assim como, quando importados diretamente pelo importador "serão desembaraçados com suspensão do IPI".

Por outro lado, ao prever, no seu §7º, que para os fins deste artigo as empresas deverão "atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal", tenho tratam-se do estabelecimento de "deveres instrumentais e formais" nº interesse do controle efetivado pela Administração Tributária, que, no entanto, não condicionam o gozo da "suspensão do IPI", mas apenas veiculam as denominadas "obrigações acessórias", destinadas a municiar a autoridade pública das informações necessárias ao controle das atividades e fluxo produtivo relacionados a tais produtos.

Ainda na interpretação literal do dispositivo, podemos extrair que **efetivamente são condições para o usufruto da suspensão do IPI, o conceito de insumos** para o IPI, ou seja, tratem-se de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens; ainda, **que o estabelecimento se dedique preponderantemente a fabricação dos produtos taxativamente listados**, de modo que deverá provar essa preponderância; ou ainda, que sejam estabelecimento exportadores.

(...)

Observa-se que em momento algum foi “erigida” à categoria de condição para o gozo da suspensão, o cumprimento dos “deveres instrumentais e formais” previstos no §7º, do art. 29, da Lei nº 10.637/2002. É dizer: as previsões contidas no dispositivo, relativas aos “deveres instrumentais e formais”, no meu entender, não condicionam a aplicação da suspensão do IPI, embora seu descumprimento possa dar espaço a imposição de penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias, sem porém, afetar o núcleo da obrigação dita “principal”.

Tenho, assim, como importante separar o que sejam requisitos condicionantes ao gozo do incentivo, daquelas obrigações acessórias, editadas no interesse do controle da Administração, já que, desta distinção e respectivo “descumprimento”, decorrem efeitos jurídicos igualmente distintos, sendo que os primeiros afetarão direta e efetivamente o núcleo da norma “suspensiva” (como no caso), determinando o lançamento do tributo enquanto “obrigação principal” e seus consectários legais, e os segundos, por seu turno, traduzem-se em ilícitos caráter acessório, que embora não afetem o núcleo da tributação em si, podem gerar a imposição das penalidades correspondentes. Nas hipóteses de descumprimento de normas condicionantes ao gozo do incentivo, o “interesse jurídico tutelado” é a arrecadação do Estado, enquanto que o descumprimento de “deveres instrumentais e formais” infringe o “valor jurídico” de controle exercido pela Administração. A diferença pode até ser tênue, em muitos casos, mas é existente e essencial em termos de produção de efeitos.

No caso em concreto, muito embora haja realmente a regulamentação pela IN SRF nº 296/03, suprimindo o requisito formal previsto desde a origem pelo §7º, do art. 29, da Lei nº 10.637/02, estamos diante do entendimento da autoridade lançadora que estaria exigindo tributo por um eventual descumprimento de “deveres instrumentais e formais”, já que em momento algum se questionou o atendimento, pelo sujeito passivo, das demais condições para o gozo do incentivo.

E, nesse sentido, entendo que efetivamente não seja cabível a exigência tributária pela aplicação indevida da suspensão do IPI, pelo descumprimento de obrigação acessória, já que a premissa não se coaduna com a conclusão atingida. Tivesse o contribuinte descumprido uma das exigências nucleares ao gozo do incentivo, correto o lançamento tributário. A eventual falta de atendimento de “deveres instrumentais e formais” no interesse da Administração, cujos preceitos não

sejam condicionantes ao gozo do incentivo, não desencadeiam efeitos atinentes à obrigação principal.

O feito em questão tratava de situação distinta, em que houve impedimento à aplicação do benefício da suspensão antes da edição da instrução normativa regulamentadora.

Nada obstante coadune com os fundamentos expostos no referido voto, entendo que nos presentes autos há uma peculiaridade que, por impertinente à situação examinada naquela oportunidade, não foi lá apreciada.

O presente feito trata de um procedimento de revisão aduaneira, em que se verifica a regularidade na aplicação da suspensão do imposto no desembaraço de mercadorias.

Os dispositivos normativos apontados como descumpridos (artigo 17 da IN SRF 296 de 06/02/2003 e artigo 21 da IN RFB 948 de 15/06/2009) referem-se exatamente ao desembaraço de mercadorias importadas:

§ 2º As MP, PI e ME importados diretamente por estabelecimento industrial fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, ficando o desembaraço com suspensão do imposto condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI

Tais dispositivos estão em conformidade com os regulamentos do IPI aprovados Decretos nºs 4.544/2002 e 7.212/2010, que, de acordo com a Fiscalização, também restaram descumpridos:

Art. 39. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela SRF.

Art. 40. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Art. 41. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

Parágrafo único. Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

Ou seja, não se trata aqui de uma mera exigência tributária – ou a transformação do descumprimento de uma obrigação acessória em lançamento de tributo – mas, sim, de verificação

de cumprimento de uma norma de caráter aduaneiro-tributário, que, para além do caráter arrecadatório, possui, também, caráter de verificação regulatória.

Assim, quando o contribuinte alega que o “o objetivo pretendido pela obrigação acessória prevista no §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009 é atingido por mera análise dos produtos importados”, uma vez que a intenção do legislador seria apenas “permitir que o Fisco controle o fluxo produtivo dos produtos relacionados ao benefício fiscal”, o que seria superado pelo “**fato notório** que a Recorrente é estabelecimento industrial dedicado, preponderantemente, à fabricação de produtos enquadrados no Capítulo 9 da TIPI”, devo discordar.

O objetivo da norma em questão não é apenas arrecadatório, mas, também, regulatório. Visa impedir a tredestinação das mercadorias importadas sob o amparo de um benefício fiscal (suspensão do IPI) para pessoas jurídicas que não realizem a produção dos bens desonerados por força do art. 29 da Lei nº 10.637/02.

Ainda que nas Declarações de Importação o produto importado tenha sido descrito como “papel filtro próprio para filtração e fabricação de saquinhos de chá”, essa informação não é suficiente para que se comprove que o estabelecimento importador se dedica **preponderantemente** à elaboração de produtos desonerados. E, nesse sentido, inaplicável a alegação de “fato público e notório” relativamente à atividade produtiva da Recorrente, mormente em sede de controle aduaneiro.

A Recorrente também aduz que “absolutamente irrelevante o cumprimento ou não do §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009” e que não há justificativa para “o pagamento do IPI após o efetivo desembaraço”. Que o descumprimento poderia redundar na cobrança de multa, mas não à perda do direito à suspensão do IPI.

Contudo, esta hipótese está prevista nos regulamentos do IPI, aprovados Decretos nºs 4.544/2002 e 7.212/2010, aos quais este Conselho não pode negar vigência:

Art. 41. **Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.**

Parágrafo único. Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

Ou seja, não há elementos para se afastar a imposição do referido dispositivo.

Quanto à efetiva prestação das informações ao Fisco, o Contribuinte sustenta que “nunca afirmou que não cumpriu com o disposto no §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009”, mas que o “o I. Auditor Fiscal presumiu que tal informação jamais havia sido prestada ao Fisco, e lavrou o presente auto de infração com base em tal conjectura”.

Nesse aspecto, transcrevo o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Na DRF Curitiba não foram encontrados expedientes de suspensão de IPI para nenhum estabelecimento do sujeito passivo.

Assim o sujeito passivo foi intimado (fls. 02) a apresentar prova da entrega à DRF ou à Derat de seu domicílio fiscal, da relação dos produtos que elaborou e das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que adquiriu nos mercados interno e externo.

Em 27/08/12 o sujeito passivo informou que tendo em vista as diversas mudanças organizacionais físicas ocorridas na empresa, muitos documentos se perderam, impossibilitando a notificada de apresentar prova de entrega à DRF da relação dos produtos.

Embora, como afirmado pelo sujeito passivo, a empresa se dedicou preponderantemente à elaboração de produtos do Capítulo 9 da TIPI, a mesma não comprovou a entrega da relação dos produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ou seja, a acusação fiscal é de que a Recorrente “não comprovou a entrega da relação”, tendo sido relatado pelo Agente Fiscal que buscou tal documento junto à DRF.

Imputa ao fato de as mercadorias terem sido previamente desembaraçadas uma presunção lógica de que a documentação teria sido apresentada e que, portanto, a sua não localização, nem pela DRF Curitiba, nem pelo próprio Contribuinte, não poderia prevalecer.

Nesse aspecto, valho-me da decisão DRJ:

Também não há como se acatar a tese de que o desembaraço, em função da previsão do § 2º dos mesmos artigos das IN, constituiria consectário lógico de que os requisitos da suspensão do IPI foram todos cumpridos. A questão está intimamente relacionada com as particularidades do despacho aduaneiro, que evoluiu com o fim de garantir a celeridade do procedimento, em benefício da própria dinâmica do comércio exterior, privilegiando a redução dos custos potencialmente ocasionados por atrasos na movimentação e liberação das cargas. Nesse sentido, a Administração Aduaneira vale-se do mecanismo da revisão aduaneira, reduzindo o tempo despendido no processo de despacho, sobretudo por meio da adoção de canais de parametrização de análise (verde, amarelo, vermelho e cinza, previstos na IN SRF nº 680, de 2006), fazendo com que a maior parte das importações seja liberada sem qualquer espécie de análise (como, por exemplo, na hipótese de despacho pelo canal verde, em que não há exame documental e nem verificação da mercadoria, consoante art. 21 da IN SRF nº 680, de 2006). Em contrapartida da rapidez empregada no despacho aduaneiro, a garantia de eventual crédito tributário ocorre por meio do aprimoramento dos instrumentos de controle, combinados com possibilidade da aludida revisão, dentro do prazo decadencial de cinco anos. Em função dessa peculiaridade associada ao desembaraço aduaneiro, dele não decorre, por si só, efeito

homologatório de eventual direito de suspensão do IPI, tampouco presunção de que todos os requisitos prévios ao desembaraço teriam, naquela ocasião, sido analisados e acatados. Não condiz com a natureza do desembaraço aduaneiro tal espécie de inferência.

Com relação à alegação de “princípio da proteção à confiança consagrada no artigo 146 do Código Tributário Nacional”, trago o teor da Súmula CARF nº 216:

Súmula CARF nº 216

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

O desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.439, 9303-014.438, 9303-013.346, 9303-006.839.

Já quanto à afirmação de que “o §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009 é eivado de vício de ilegitimidade, pois violou a hierarquia das normas e o princípio da legalidade”, consoante já exposto, tem-se que as normas regulamentares não impõem um “novo “requisito” para a suspensão do IPI”, mas, sim, uma regra de caráter aduaneiro-tributário que impera para além da exigência tributária, mas, também para a regulação do mercado internacional e proteção do mercado interno.

Por fim, quanto à alegação de “eficácia limitada do §3º dos artigos 17 da IN nº. 296/2003 e 21 da IN nº. 948/2009 34”, defende o Recorrente que estas normas dependeriam de “complemento para alcançar sua eficácia jurídica”, pois “os dispositivos em questão exigem a prestação de uma série de informações por parte do contribuinte, contudo, não lhe fornecem os meios pelos quais deve fazê-lo.”

Vale salientar que, na hipótese dos autos, o descumprimento da norma imputado pela Fiscalização foi integral, ou seja, a Recorrente não apresentou qualquer tipo de informação prévia à RFB, sendo certo que a norma prevê a prestação de informações “sem formalização de processo”, ou seja, sem a necessidade de cumprimento de qualquer formalidade específica, mas, apenas, que se informasse “os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo”.

Entendo que a inexistência de formulário específico não impediria o cumprimento da obrigação. Situação absolutamente diversa seria acaso o Contribuinte tivesse comprovado que a informação teria sido transmitida verbalmente ou de forma escrita, nos termos do seu recurso e a Fiscalização a desse por insuficiente. Repiso, se trata de ausência de qualquer informação.

Nesse sentido novamente cito a decisão DRJ:

Quanto ao modo como a informação seria prestada, há que se ponderar que, na ausência da definição, pelas instruções normativas, de forma específica a ser cumprida, poderia o contribuinte utilizar o meio que entendesse apropriado, não podendo ser apenado ou prejudicado nesse aspecto, desde que comprovado que, de algum modo, atendeu ao comando normativo. Não pode o interessado, porém, deixar de prestar a informação ou pretender ser eximido dessa obrigação sob o argumento de que as instruções normativas não indicaram o meio que seria hábil para o cumprimento do requisito. Trata-se, evidentemente, de mera tergiversação, que não cabe ser acolhida, devendo ser mantida a exigência de prova da prestação das informações previstas nos atos normativos, determinação que não é questionada e que se refere a dados objetivos, sobre os quais não há dúvida ou controvérsia quanto ao seu conteúdo em si.

Por todo o exposto, não vejo razões para o acolhimento das razões recursais.

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário